

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36612C
Inscrit le 16 juillet 2015

Audience publique du 25 février 2016

**Appel formé par
la SOCIÉTÉ 1 S.à r.l., ...,
contre
un jugement du tribunal administratif du 3 juin 2015 (n° 35745 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36612C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 16 juillet 2015 par Maître Lionel NOGUERA, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée 1 S.à r.l., représentée par son gérant en fonctions, établie et ayant son siège social à ..., inscrite au registre de commerce et des sociétés sous le numéro ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 3 juin 2015, par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 10 décembre 2014 (n° C 20231 du rôle), ayant rejeté sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2009, 2010 et 2011, tous émis le 27 août 2014 par le bureau d'imposition Sociétés ... de l'administration des Contributions directes;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 9 octobre 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 9 novembre 2015 par Maître Lionel NOGUERA pour compte de la SOCIÉTÉ 1 S.à r.l. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 9 décembre 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport et Maîtres Lionel NOGUERA et Gaëlle FELLY, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 décembre 2015.

Par courrier du 21 juillet 2014, le bureau d'imposition Sociétés ... de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », dans le cadre des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial au titre des années 2009 à 2011, informa la société à responsabilité limitée 1 S.à r.l., ci-après « *la SOCIÉTÉ 1* », qu'il avait l'intention d'effectuer les redressements suivants : « *La déduction en vertu de l'article 50bis LIR est refusée, le contribuable ne remplissant pas les conditions de l'application de cet article. Le bureau d'imposition considère le montage financier comme abus de droit en vertu du §6 de la loi d'adaptation fiscale* » et l'invita à lui communiquer ses objections éventuelles pour le 19 août 2014 au plus tard.

Par courrier daté du 19 août 2014, la SOCIÉTÉ 1 fit parvenir au bureau d'imposition ses objections.

Le 27 août 2014, le bureau d'imposition émit à l'égard de la SOCIÉTÉ 1 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que les bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2009, 2010 et 2011 qui renvoyèrent, en ce qui concerne l'indication des points sur lesquels l'imposition diffère de la déclaration, au redressement de l'imposition suivant courrier du 21 juillet 2014.

Par courrier de son mandataire du 10 octobre 2014, la SOCIÉTÉ 1 introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après le « *directeur* », une réclamation contre ces bulletins.

Par décision du 10 décembre 2014 (n° C 20231 du rôle), le directeur rejeta cette réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« (...) Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de lui avoir refusé l'application des dispositions prévues à l'endroit de l'article 50bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), i.e. l'exonération partielle de 80% du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage, entre autres, d'un brevet d'invention ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante s'exprime, par extraits, comme suit à l'endroit de sa requête :

« Il ressort du courrier en date du 21 juillet 2014 envoyé par le Bureau d'imposition (...) que l'exonération prévue par l'article 50bis LIR n'a pas été accordée au motif que le contribuable ne remplirait pas les conditions d'application de cet article, ledit Bureau considérant « le montage financier comme abus de droit en vertu du §6 de la loi d'adaptation fiscale » (...).

Or, le fait qu'il puisse bénéficier du régime particulier prévu à l'article 50bis LIR n'a rien d'illégal et son bénéfice – devant être octroyé même sans demande du contribuable une

fois les conditions du régime remplies – ne saurait être considéré comme étant abusif en soi. Le Bureau d'imposition est par ailleurs en faute de démontrer quel(s) élément(s) de la transaction en cause sont à considérer comme un abus de droit.

(...)

(...), afin d'assurer le respect du principe du contradictoire et de mettre le contribuable en mesure de vérifier l'exactitude de la cote d'impôt mise à sa charge, la loi générale des impôts, ou Abgabenordnung, du 22 mai 1931 impose aux services fiscaux de reprendre l'assiette de l'impôt dans tout bulletin d'imposition (cf. §211 (2) al. 2 AO) et d'indiquer de façon précise au contribuable les points sur lesquels les bulletins diffèrent de la déclaration fiscale (cf. § 211 (2) al. 4 AO). La motivation exigée par ces dispositions est une motivation en fait, non en droit. Force est de constater qu'en se contentant d'une référence abstraite au §6 de la loi d'adaptation fiscale (...) et aux conditions de l'article 50bis LIR, sans autre précision de fait, les Bulletins ne satisfont pas au prescrit du §211 AO et encourent l'annulation de ce chef » ;

Considérant, tout d'abord et en ce qui concerne les inconvénients formels reprochés par la réclamante au bureau d'imposition, que la sanction inhérente au manquement, dans le chef du bureau d'imposition, de son devoir d'informer le contribuable, via remarques détaillées sur les bulletins d'impôt respectifs, quant aux redressements entrepris par rapport à la déclaration fiscale remise, n'est pas, comme affirmé par la réclamante, l'annulation pure et simple des bulletins en cause, mais, conformément au § 246, alinéa 3 AO, retenant notamment que « Fehlt in einem Bescheid eine Rechtsmittelbelehrung oder ist sie unrichtig erteilt, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt. Dasselbe gilt für die in Absatz 2 von § 211 vorgesehenen Punkte », entraîne que le délai de recours ne commence tout simplement pas à courir (dans le même ordre d'idées, cf. jugement du Tribunal administratif du 29 juillet 1998, n°10426 du rôle : « Une instruction incorrecte ou incomplète sur les voies de recours (ou le fait d'omettre d'indiquer les divergences par rapport aux déclarations remises) n'affecte pas la validité de la décision en soi, mais ne peut avoir, le cas échéant, que pour seul effet d'empêcher le délai du recours à courir ») ; que la requérante semble confondre la sanction grevant l'omission d'inscrire les dérogations opérées sur les bulletins d'impôt respectifs avec la sanction grevant le manquement par le bureau d'imposition de satisfaire à son devoir d'informer le contribuable, préalablement à l'imposition et conformément au § 205, alinéa 3 AO, des redressements envisagés, la sanction grevant ce dernier événement étant effectivement l'annulation des bulletins d'impôt respectifs avec effet concomitant la remise à plat de l'ensemble de la procédure d'imposition ;

Considérant, en ce qui concerne les conditions matérielles à respecter dans le cadre du régime de faveur instauré par l'article 50bis L.I.R., qu'il y a lieu, en l'espèce, d'analyser et d'éclaircir avant tout trois points majeurs, ceux-ci consistant notamment en l'enregistrement en bonne et due forme du brevet d'invention en cause, en sa date de constitution ou d'acquisition effective (ce qui n'est clairement pas toujours la même chose, mais nous y reviendrons plus tard), et, finalement, en la relation existant entre le cédant et l'acquéreur de ces droits ;

En ce qui concerne l'enregistrement en bonne et due forme du brevet litigieux et en ce qui concerne sa date de constitution effective

Considérant qu'en ce qui concerne en général la date de constitution ou d'acquisition des droits, il importe de consulter le 4^e alinéa de l'article 50bis L.I.R. qui contient, entre autres, la condition explicite que le droit doit avoir été constitué ou acquis

après le 31 décembre 2007, ceci constituant une mesure qui vise avant tout d'exclure des mesures favorables de l'article 50bis L.I.R. tous les droits non récemment constitués ou acquis, notamment afin de cultiver de nouvelles idées et de promouvoir des concepts innovateurs ; que cette optique fait également l'objet des explications fournies à la circulaire directoriale L.I.R. n° 50bis/1 du 5 mars 2009, en ce qu'elle dispose notamment que « le droit de propriété intellectuelle, source de revenu, doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007 » ; qu'en ce qui concerne plus particulièrement les brevets d'invention, elle retient que « la date de constitution du droit correspond à la date du dépôt de la demande de brevet. Il en est de même du modèle d'utilité. Quant au certificat de protection complémentaire, qui ne fait que prolonger la protection conférée par le brevet, la date de constitution correspond à la date du dépôt de la demande de brevet » ; qu'il s'en dégage que si un contribuable utilise dans le cadre de son propre patrimoine d'exploitation (N.B. au détriment de son patrimoine privé) sa propre invention brevetable ou brevetée, il a droit à une déduction correspondant à 80% du revenu net qu'il aurait réalisé s'il avait concédé l'usage de cette invention brevetée à un tiers, bien entendu seulement dans la mesure où la condition du 4^e alinéa de l'article 50bis L.I.R., à savoir que le droit ait été constitué après le 31 décembre 2007, soit remplie, alors que si un contribuable utilise dans le cadre de son patrimoine d'exploitation une invention brevetée qu'il a acquise d'un tiers, il suffit que cette acquisition se soit réalisée après le 31 décembre 2007, sans qu'il soit d'ailleurs également nécessaire que la constitution en bonne et due forme ait eu lieu après cette date-clé ; qu'il existe ainsi deux possibilités différentes mais parfois interdépendantes en ce qui concerne les restrictions posées par le 4^e alinéa de l'article 50bis L.I.R., afin de se voir en mesure de bénéficier de ces mesures de faveur ;

Considérant, en ce qui concerne la date de constitution, d'un tel droit, qu'il s'impose de se référer à la Cour administrative, qui, à force de son arrêt datant du 30 juillet 2014 et inscrit au rôle sous le numéro 33148C, a notamment consigné ce qui suit : « Or, dans la mesure où l'article 50bis (4) pose clairement le critère de la constitution du droit, où l'article 2.2 de la Convention Benelux pose la règle de l'acquisition du droit exclusif à la marque par l'enregistrement de la marque antérieurement déposée et où l'article 2.4, point f) de la même Convention ne confère pas un droit exclusif erga omnes découlant du seul usage de la marque, il faut partant conclure qu'en matière de droit des marques, la date de la constitution du droit au sens de l'article 50bis (4) LIR correspond à la date du dépôt de la marque à laquelle l'enregistrement rétroagit. Cette interprétation ne saurait pas être qualifiée comme étant contraire à l'intention du législateur, étant donné, comme les premiers juges l'ont relevé à juste titre, que les auteurs de la loi du 21 décembre 2007 ont justifié la mesure par le fait que « l'effet escompté de la mesure fiscale proposée est d'accroître la visibilité du Luxembourg en tant que centre de compétence en matière de propriété intellectuelle. Il s'agit en l'occurrence de renforcer l'éventail de dispositifs existants en la matière en vue de stimuler les activités de recherche et de développement, ainsi que les activités innovantes au Luxembourg, et d'inciter les entreprises à acquérir de la propriété intellectuelle afin de valoriser leurs activités. Cette mesure s'inscrit ainsi dans le contexte d'une stratégie cohérente et concertée visant à créer à terme une chaîne de valeur pour l'ensemble des activités liées à la propriété intellectuelle: création, protection et exploitation. (...) ». De concert avec le tribunal, il y a partant lieu de conclure que l'objectif du législateur était entre autres précisément celui de motiver les contribuables à protéger le résultat de leurs recherches et activités et à formaliser leur droit en procédant à l'enregistrement de la marque de leur produit, de manière que par le biais de l'article 50bis LIR, le législateur a nécessairement visé tant les contribuables ayant créé une marque après le 31 décembre 2007 et ayant procédé de suite à son enregistrement que ceux ayant commercialisé depuis longue date leurs produits sous une marque, mais n'ayant procédé à son enregistrement que postérieurement au 31 décembre 2007. » ;

Considérant qu'il s'en dégage, par analogie avec les marques de fabrique qui, tout comme les brevets d'invention, se doivent à leur tour d'être enregistrées pour être protégées, et nonobstant les dispositions du § 11 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), ayant trait, en matière fiscale, au principe généralement admis de la prépondérance de l'approche économique vis-à-vis de l'approche juridique, qu'il ne s'agit bel et bien que de l'enregistrement en bonne et due forme auprès des autorités compétentes en cette matière, auquel il y a lieu de s'agripper afin de déterminer si un droit remplit la condition de la constitution, après le 31 décembre 2007, telle que retenue par l'alinéa 4 de l'article 50bis L.I.R. (N.B. il en est d'ailleurs autrement en ce qui concerne l'acquisition d'un tel droit après le 31 décembre 2007, cf. infra); que la date initiale à laquelle le brevet d'invention en cause fut déposé de la part de son inventeur est le 12 décembre 2003, l'inventeur n'étant bien évidemment pas la réclamante, mais le sieur ..., ingénieur civil de formation et pilote professionnel, la requérante n'ayant en effet que procédé à l'acquisition, en date du 25 novembre 2009, des droits émanant de ce brevet, sans d'ailleurs en constituer d'une manière ou d'une autre l'auteur (cf. explications fournies par la réclamante : « M. ... (...) est inventeur d'une caméra aérienne munie d'un procédé de déclenchement permettant de compenser la vitesse de l'avion et d'améliorer ainsi la netteté des prises de vue » ;

Considérant que la date du 12 décembre 2003 fut découverte lors d'une petite recherche dans les profondeurs de l'Internet, ce qui a permis de confirmer les dires de la réclamante quant à la date du dépôt initial ; que le 12 décembre 2003 se situe manifestement avant le 31 décembre 2007, tel que prévu par le 4^e alinéa de l'article 50bis L.I.R. en ce qui concerne la date de constitution, d'un droit intellectuel ; qu'il échet à ce titre de noter que le brevet d'invention litigieux a été déposé auprès de l'«OMPI» (numéro de demande: PCT/BE2003/000218, numéro de publication: WO 2004055588 A1), en l'espèce l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (ou World Intellectual Property Organization (WIPO)), ce qui a permis de lui conférer une protection sur un plan mondial, donc également sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg, condition sans laquelle on n'est pas en mesure se voir bénéficier du régime de faveur prévu par l'article 50bis L.I.R. ; qu'il découle sans conteste de l'ensemble de ces prémisses que, primo, la date du dépôt initial (i.e. la date de constitution) du brevet en cause se situe bien avant la date du 31 décembre 2007, que, secundo, le détenteur initial du brevet ne fut personne d'autre que le sieur ... en personne, et que, tertio, le droit litigieux se doit dès lors d'avoir été acquis, dans le chef de la réclamante, après le 31 décembre 2007 pour remplir, en principe, la condition du 4^e alinéa de l'article 50bis L.I.R. ; que cette acquisition s'est notamment matérialisée en date du « 25 novembre 2009 à faible prix, à savoir EUR ... ce qui correspond aux frais que M. ... a personnellement exposés en vue de l'obtention desdits brevets », pour reprendre les termes de la requérante ;

En ce qui concerne la relation existant entre le cédant du brevet litigieux. à savoir le sieur ... et son acquéreur, en l'espèce la réclamante, et en ce qui concerne la date d'acquisition effective des droits litigieux dans le chef de cette dernière

Considérant qu'on se trouve dès lors dans le cas de la seconde hypothèse de l'alinéa 4 de l'article 50bis L.I.R., à savoir que le droit litigieux a fait l'objet, dans le chef de la réclamante, d'une acquisition de la part d'une personne tierce et non pas d'une constitution par ses propres soins ; qu'il y a lieu de mettre en relief, en ce qui concerne justement les modalités à respecter dans le cadre de la relation existant entre la réclamante et le sieur ..., que ceux-ci, même si le sieur ... constitue un actionnaire majoritaire indirect de la requérante (à travers la société mère de la réclamante, de droit belge, « Société 2 S.A. », les deux autres actionnaires étant d'ailleurs son ex-épouse Madame ..., avec qui il a développé

son groupe d'entreprises, et sa fille ..., en l'espèce également l'administratrice de la réclamante), doivent cependant méticuleusement respecter le principe de la pleine concurrence (« arm's length principle ») ; qu'en vertu de ce principe une transaction ou un service rendu entre des parties liées, de manière directe ou indirecte, mais juridiquement indépendantes, comme par exemple une transaction de financement, est à qualifier de « at arm's length » notamment si une entreprise indépendante avait été disposée à payer le même prix à une autre entreprise indépendante pour exécuter cette même activité ou rendre ce même service, c'est-à-dire que les conditions du service ou de la transaction correspondent à celles qui aurait (sic) été pratiquées et acceptées par des entreprises indépendantes dans des circonstances comparables ;

Considérant encore et plus particulièrement dans le cadre de la discussion sur la relation existant entre le sieur ... et la réclamante, que les droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50bis L.I.R. ont pour point commun qu'ils confèrent à leur propriétaire un droit exclusif d'exploitation, un monopole, qui lui permet d'interdire toute exploitation du droit par un tiers sur le territoire protégé ; que le propriétaire du droit peut décider d'exploiter lui-même le droit (que ce soit à titre exclusif ou non) ou de le commercialiser soit en le cédant à un tiers, soit en concédant des licences d'exploitation (exclusives ou non) à une ou, le cas échéant, à plusieurs personnes ; que néanmoins, il y a lieu de garder fermement en mémoire qu'en droit fiscal l'appréciation des faits et circonstances se fait sur base de critères économiques sous réserve d'un texte légal positif ne laissant aucune marge d'interprétation, l'idée à la base étant que des actions ou situations identiques du point de vue économique soient soumises au même traitement fiscal ; qu'en principe, la propriété juridique et la propriété économique d'un bien sont réunies dans la même main ; qu'or, si tel n'est pas le cas, le paragraphe 11, numéro 4 StAnpG prévoit que si une personne autre que le propriétaire juridique d'un bien (c'est-à-dire le propriétaire de droit au nom duquel le bien est officiellement acté) se comporte de manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien, ou que le propriétaire juridique a tout simplement décidé de ne pas s'en servir personnellement, ce bien est à attribuer en matière fiscale au propriétaire économique ; partant, lorsque la propriété économique et la propriété juridique d'un bien incorporel ne se confondent pas, c'est le propriétaire économique qui est à considérer comme propriétaire dudit bien pour l'application de l'article 50bis L.I.R. ;

Considérant dès lors, à titre de conclusion pour ce qui est de l'espèce, que force est d'admettre que le sieur ... ne s'est jamais servi sur un plan personnel du brevet d'invention litigieux, mais qu'il l'a depuis toujours mis à la pleine disposition de la réclamante, pour que celle-ci l'utilise à sa guise afin de le mettre en valeur, soit à force d'une utilisation personnelle dans le cadre de ses activités commerciales journalières (années 2003 à fin 2009), soit, afin d'en tirer une forte somme d'argent (novembre 2009: ... euros, montant à comparer surtout avec la somme tout de même fortement modeste de ... euros, payée apparemment par la réclamante au sieur ... afin de devenir propriétaire des droits, ceci environ deux semaines avant la revente), notamment en le cédant dans sa totalité et de manière irréversible à un tiers, en l'espèce à la société de droit canadien « Société 3 Inc. », souhaitant intégrer la technologie brevetée dans ses propres produits (Société 3 « construit notamment des systèmes d'acquisition de données géographiques dits « LIDAR » (Light Detection And Ranging, ou plus simplement Light Radar) qui mesurent le relief et les données géographiques du sol avec une grande précision. Un tel système développé par SOCIÉTÉ 3 et équipé de l'Invention a par exemple été utilisé par la NASA pour calibrer l'atterrissage du rover Curiosity sur Mars en 2011. ») ;

Considérant que même sans vouloir déployer en long et en large la question à propos des raisons qui ont amené le sieur ... à aliéner d'une seconde à l'autre ses droits intellectuels à la requérante, ceci moyennant une somme très modique, après que cette dernière les a cependant eu à titre entièrement gratuit à sa pleine disposition pendant pas moins de 6 ans, chose qui a d'ailleurs incité le bureau d'imposition à croire en une situation d'abus de droit, telle que prônée par le § 6 StAnpG, force est tout de même d'admettre incontestablement qu'il ne s'agit en fait nullement du sieur ..., en tant qu'auteur de l'invention, mais de la réclamante, ayant utilisé depuis lors ces droits à des fins exclusivement commerciales, qui s'est comportée comme le seul et unique propriétaire ; qu'on se trouve ainsi clairement dans une situation à l'instar de celle décrite ci-dessus, à savoir une situation où le propriétaire juridique et le propriétaire économique sont deux personnes différentes (physiques et/ou morales) ; qu'en matière fiscale, il s'agit bien évidemment toujours du propriétaire économique qui l'emporte de plein droit sur le propriétaire juridique, de sorte que la date d'acquisition effective des droits intellectuels par la réclamante se situe au moment précis où elle a commencé à les utiliser de manière régulière et, surtout, dans un but commercial ; que cette date n'est par conséquent pas celle du 25 novembre 2009, date du contrat stipulé entre la réclamante et le sieur ..., contrat qui ne constitue cependant qu'une pure formalité, mais celle de son enregistrement en bonne et due forme auprès de l'OMPI, en l'espèce le 12 décembre 2003 ;

Considérant que la date d'acquisition effective du brevet en cause par la réclamante se situe donc, à l'instar de sa date de constitution, bien avant le 31 décembre 2007, de sorte que la condition de l'alinéa 4 de l'article 50bis L.I.R. ne s'avère pas remplie en l'espèce ; qu'il découle de tout ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a refusé les dispositions de l'article 50bis L.I.R. à la réclamante, même si son argumentaire, non repris dans la présente décision pour cause de redondance, diffère quelque peu des constatations supra ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ; (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 janvier 2015, inscrite sous le numéro 35745 du rôle, la SOCIÉTÉ 1 fit introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 10 décembre 2014.

Par requête séparée, déposée le même jour et inscrite sous le numéro 35746 du rôle, elle introduisit une demande tendant à l'institution d'un sursis à exécution des bulletins litigieux en attendant que le tribunal administratif eût statué sur le mérite de son recours au fond. Par ordonnance présidentielle du 6 février 2015, l'accord des parties fut entériné sur un sursis à exécution des bulletins litigieux jusqu'à l'intervention d'un jugement au fond, et une abréviation des délais pour l'instruction de l'affaire au fond fut prononcée.

Par jugement du 3 juin 2015, le tribunal déclara le recours en réformation de la SOCIÉTÉ 1 recevable, mais non fondé.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 juillet 2015, la SOCIÉTÉ 1 a régulièrement relevé appel du jugement du 3 juin 2015.

A l'appui de son appel, elle réexpose les éléments de fait. Le capital de la société, constituée en 2001, serait détenu à 100 % par la société de droit belge SOCIÉTÉ 2 S.A., spécialisée dans la photographie aérienne et détenue par trois actionnaires, à savoir Monsieur ..., son ex-épouse Madame ... et Madame ..., la fille de Monsieur ... issue d'une première

union. Monsieur ..., ingénieur civil de formation et pilote professionnel, serait l'inventeur d'une caméra aérienne munie d'un procédé de déclenchement permettant de compenser la vitesse de l'avion et d'améliorer ainsi la netteté des prises de vues qu'il aurait fait breveter en son nom personnel en 2002 et 2003 donnant lieu aux brevets américain, canadien et européen en cause. L'invention aurait été utilisée essentiellement par la société SOCIÉTÉ 2 mais aussi par la SOCIÉTÉ 1. En 2009, la société de droit canadien SOCIÉTÉ 3, ci-après « la société SOCIÉTÉ 3 », aurait souhaité acquérir ces brevets. Compte tenu de l'histoire familiale du groupe SOCIÉTÉ 2 et de l'âge avancé de Monsieur ..., détenteur des brevets, ainsi que de la situation familiale de ce dernier, qui aurait encore eu une fille d'un autre mariage, il aurait alors été décidé de réintégrer les brevets dans le groupe familial par leur transfert en date du 25 novembre 2009 à la SOCIÉTÉ 1, pour que cette dernière puisse ensuite les céder le 15 décembre 2009 à la société SOCIÉTÉ 3 et ce afin d'éviter que le produit de la vente puisse revenir à d'autres cohéritiers de Monsieur ... et pour éviter des discordances au sein de la direction du groupe qui auraient pu entraver à plusieurs niveaux la conclusion de l'opération avec la société SOCIÉTÉ 3. Le transfert des brevets de Monsieur ... en faveur de la SOCIÉTÉ 1 aurait été réalisé moyennant le remboursement des frais exposés par celui-ci en vue du dépôt des brevets, soit la somme de ... euros, tandis que la cession des brevets par la SOCIÉTÉ 1 à la société SOCIÉTÉ 3 aurait été conclue pour le prix de ... euros, prix revu à la baisse pour s'élever finalement à ... euros.

En droit, l'appelante reprend son moyen de première instance fondé sur une violation du principe du contradictoire. Elle fait valoir que si l'administration des Contributions directes, par une lettre du 21 juillet 2014, l'avait bien invitée conformément aux exigences du paragraphe 205 (3) AO de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », à lui soumettre ses objections éventuelles au sujet des redressements envisagés par l'administration, ni cette lettre ni les bulletins d'impôt eux-mêmes n'auraient toutefois précisé en quoi elle ne répondait pas aux conditions de l'article 50bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », de sorte qu'elle n'aurait pas pu vérifier l'exactitude de la cote d'impôt mise à sa charge. Elle souligne qu'en vertu du paragraphe 211 (2) 4. AO, les points sur lesquels les bulletins diffèrent de la déclaration devraient être indiqués de façon précise et que la motivation ainsi requise serait une motivation en fait et non en droit. Or, la seule référence abstraite dans les bulletins au paragraphe 6 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, ci-après « *StAnpG* », relatif à l'abus de droit et aux conditions de l'article 50bis LIR méconnaîtrait les exigences du paragraphe 211 AO. Ce constat serait encore aggravé par le fait que le directeur, dans sa décision sur réclamation, n'aurait plus considéré la transaction litigieuse comme étant constitutive d'un abus de droit.

Aux termes du paragraphe 211 (2) AO, les bulletins d'impôt « *müssen ferner enthalten : ... 4. die Punkte, in denen von der Steuererklärung abgewichen worden ist* ».

Il résulte de cette disposition que le bureau d'imposition est obligé d'indiquer dans le bulletin d'impôt les éléments sur lesquels l'imposition diffère, en défaveur du contribuable, par rapport aux déclarations déposées.

Le but de cette disposition consistant dans l'information effective du contribuable sur les points par rapport auxquels le bureau d'imposition n'a pas suivi les déclarations de celui-ci afin de lui permettre la sauvegarde de ses intérêts, mais non pas de consacrer un formalisme comme une fin en soi, il y a lieu d'admettre qu'un renvoi dans le bulletin d'impôt à un courrier antérieur du bureau d'imposition à l'adresse du contribuable concerné suffit à l'exigence du paragraphe 211 (2) 4. AO, pour autant que ce courrier antérieur

renseigne sur toutes les différences retenues par le bureau d'imposition par rapport à la déclaration du contribuable.

En l'espèce, le bureau d'imposition s'est contenté d'indiquer dans les bulletins d'impôt litigieux, au titre des points sur lesquels l'imposition s'écarte de la déclaration d'impôt, que l'imposition tient compte des redressements qui ont été communiqués par lettre du 21 juillet 2014. Ce courrier avait été adressé à l'appelante en application du paragraphe 205 (3) AO et indiquait que l'exonération prévue par l'article 50*bis* LIR n'était pas accordée au motif que la SOCIÉTÉ 1 n'en remplissait pas les conditions d'application et que le bureau d'imposition considérait le montage financier comme abus de droit au sens du paragraphe 6 StAnpG. Le renvoi ainsi opéré par le bureau d'imposition à un courrier séparé n'est cependant pas de nature à entacher les bulletins litigieux d'illégalité, dès lors que l'appelante a ainsi effectivement reçu communication des redressements, ce qui n'est pas contesté en cause.

Si les informations ainsi communiquées à l'appelante à travers le renvoi opéré au courrier de l'administration du 21 juillet 2014 sont certes sommaires, il n'en demeure pas moins, ainsi que cela a été relevé à bon droit par les premiers juges, qu'une violation du paragraphe 211 (2) AO, précité, n'entraîne pas une annulation des bulletins d'impôt, mais a seulement pour effet d'empêcher le délai de recours de courir conformément aux dispositions du paragraphe 246 (3) AO.

Il résulte de ce qui précède que, quand bien même les bulletins entrepris ne répondaient pas aux exigences de contenu de l'AO, cette non-conformité ne saurait avoir pour conséquence leur annulation, de manière que le moyen afférent de l'appelante est à rejeter.

En second lieu, l'appelante soutient qu'elle répondrait aux conditions de l'article 50*bis* LIR pour pouvoir bénéficier de l'exonération partielle de la plus-value de cession des brevets. Ce serait à tort que les premiers juges ont confirmé le rejet de sa réclamation par le directeur en retenant que la condition en vertu de laquelle le droit cédé doit avoir été acquis après le 31 décembre 2007 n'avait pas été respectée. Or, elle aurait bien acquis les brevets en date du 25 novembre 2009 et non à la date du dépôt des brevets en 2002 et 2003, tel que cela serait soutenu par l'administration qui la considérerait, à tort, par application du paragraphe 11 StAnpG, comme propriétaire économique des brevets depuis la date de leur dépôt. Elle se prévaut à cet égard de la circulaire LIR n° 50*bis*/1 du 5 mars 1990 relative à la nature des revenus pouvant être exonérés à raison de 80 % qui prévoirait en son titre 4 qu'un bien incorporel serait à attribuer à une personne autre que le propriétaire juridique de ce bien uniquement si cette première se comporte de manière telle qu'elle enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien. Or, elle ne se serait, à aucun moment, comportée de manière à enlever à Monsieur ... toute possibilité de disposer des brevets litigieux, le contraire étant prouvé par le fait que ce dernier aurait dû d'abord lui transférer les brevets en vue de leur cession subséquente à la société SOCIÉTÉ 3. L'acquisition des brevets de la part de Monsieur ... ne se serait pas imposée auparavant, puisque non seulement la caméra aurait constitué également un outil de travail essentiel pour la société SOCIÉTÉ 2, mais en plus la valeur des brevets n'aurait augmenté qu'à partir du moment où la société SOCIÉTÉ 3 se serait intéressée à intégrer la caméra dans ses propres produits. La décision de céder les brevets par l'intermédiaire de la SOCIÉTÉ 1 aurait été prise par Monsieur ... en raison de considérations familiales et successorales.

En se prévalant encore de la circulaire LIR n° 50*bis*/1 qui permettrait expressément au propriétaire d'un droit de propriété intellectuelle de concéder des licences d'exploitation,

lesquelles concessions devraient être effectuées sur base de critères économiques, elle soutient que l'administration fiscale ne pourrait pas simplement présumer, sur base de la prétendue économicité du droit fiscal, que la propriété d'une personne ait été transférée. En effet, le principe du réalisme fiscal gisant à la base du paragraphe 11 StAnpG reposerait en premier lieu sur l'intention réelle des parties. On ne pourrait donc pas faire abstraction de la réalité juridique du dépôt et de la cession des brevets par Monsieur ... qu'en considérant qu'il aurait été dans l'intention de ce dernier dès 2002/2003 d'enregistrer les brevets litigieux au nom et pour le compte de son employeur, à l'exclusion de tout droit y relatif pour la société SOCIÉTÉ 2 ou d'autres entités du groupe, ce qu'elle conteste formellement. En l'absence d'élément de preuve présenté par l'administration en ce sens, ce serait faux de prétendre à un changement du propriétaire économique des brevets. Elle estime encore que ni la mise à sa disposition gratuite des brevets par Monsieur ... de même qu'au reste du groupe de sociétés familial, dont il est directement ou indirectement actionnaire, ni son acquisition des brevets en question moyennant un prix modique, ne prouveraient un changement de propriétaire économique, mais pourraient tout au plus être considérées comme un apport caché de la part de Monsieur

L'appelante fait encore plaider que la circulaire LIR n° 50bis/1, dont les termes lieraient l'administration des Contributions directes en vertu du principe « *tu patere legem quam ipse fecisti* », disposerait que pour qu'un bien soit attribué aux fins d'imposition au propriétaire économique, ce dernier devrait se comporter d'une manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien. L'administration serait toutefois restée en défaut de démontrer qu'elle aurait enlevé au propriétaire juridique toute possibilité de disposer de ses biens, la seule réalité économique étant celle de l'usage partagé des brevets par différentes sociétés du groupe familial avec la permission implicite mais évidente de Monsieur ... sans qu'une contrepartie eût été exigée.

Elle critique ensuite les premiers juges pour avoir considéré que les brevets avaient été développés dans le cadre du contrat de travail conclu avec Monsieur ..., en faisant valoir que la clause 14 dudit contrat de travail prévoyant la propriété exclusive dans le chef de l'employeur des inventions faites par son salarié serait limitée aux seules inventions développées dans le cadre dudit contrat de travail. Le travail de Monsieur ... n'aurait toutefois consisté que dans des prestations de pilote professionnel ce qui, ensemble avec la limitation du temps de travail à 24 heures par semaine, serait sans rapport avec le développement de la caméra, qui aurait nécessité un engagement de la part de Monsieur ... qui aurait dépassé en tout état de cause le cadre de son contrat de travail. Aux yeux de l'appelante, la clause 14 ne serait qu'une clause standard qui figurerait dans tous ses contrats de travail. L'intention de Monsieur ... de développer la caméra à titre personnel et en dehors du cadre professionnel se dégagerait d'ailleurs non seulement de sa formation d'ingénieur civil, étrangère à sa profession de pilote, bien qu'il ait pu y faire usage de certains équipements, mais également du fait qu'il a déposé les brevets afférents en son nom personnel.

Quant à la référence, dans le préambule de la convention de cession des brevets du 25 novembre 2009 conclue entre la SOCIÉTÉ 1 et Monsieur ..., à la clause 14 du contrat de travail, l'appelante affirme que celle-ci n'y aurait été insérée que dans le but de rassurer la société SOCIÉTÉ 3 que tous les droits relatifs à ces brevets lui auraient effectivement été transférés. Se référant encore aux articles 1156 et 1161 du Code civil, elle fait plaider que les conventions devraient être interprétées en recherchant l'intention réelle des parties, que la portée juridique d'un préambule devrait rester limitée et ne pourrait pas en principe influencer sur la solution d'un litige.

Elle en déduit que Monsieur ... devrait être considéré comme ayant été le propriétaire juridique et économique des brevets d'invention jusqu'à la date de la convention de cession du 25 novembre 2009, de sorte que la condition de l'alinéa 4 de l'article 50bis LIR relative à l'acquisition des brevets après la date du 31 décembre 2007 serait remplie dans son chef.

L'appelante soutient encore que l'administration ne serait pas fondée à mettre en doute le respect du principe de pleine concurrence (*arm's length principle*) en raison de la qualité d'actionnaire indirect de Monsieur ... dans la SOCIÉTÉ 1. En se prévalant de l'article 56 LIR, elle fait valoir que le bénéfice fiscal devrait être revu à la baisse dans le cadre d'un apport caché et que le fait pour Monsieur ... de se faire rembourser les frais qu'il a déboursés pour l'enregistrement des brevets serait tout à fait compatible avec la logique d'un apport caché, alors que ce dernier devrait par essence être remboursé et non rémunéré.

Pour le cas où la Cour serait amenée à admettre la réalité économique de la cession des brevets et la propriété économique dans le chef de Monsieur ..., l'appelante estime que des ajustements devraient être faits au niveau de son bilan fiscal pour le cas où l'administration venait à considérer que le prix de pleine concurrence des brevets lors de la cession était en réalité plus élevé que celui qu'elle a payé. Pour le cas où la Cour, à l'instar des premiers juges, n'admettrait ni la réalité économique de la cession des brevets entre Monsieur ... et elle-même ni la propriété économique de ces brevets dans le chef de Monsieur ..., impliquant que la cession des brevets serait à ignorer d'un point de vue fiscal et que la propriété économique serait à attribuer à la SOCIÉTÉ 1, il faudrait alors considérer que tous les frais de développement d'un montant total de ... euros, avancés par la société SOCIÉTÉ 2, constituent des apports cachés de cette dernière à la SOCIÉTÉ 1, et devraient être reflétés dans les bilans fiscaux de la SOCIÉTÉ 1. Dans ce cas, la plus-value réalisée sur la revente des brevets à la société SOCIÉTÉ 3 devrait être recalculée sur la différence entre le prix de revente de ... euros et la valeur à laquelle les brevets se trouvent inscrits au bilan fiscal au moment de la revente, c'est-à-dire au prix de pleine concurrence de ... euros entraînant une perte fiscale dans le chef de la SOCIÉTÉ 1 de euros. L'appelante en conclut que ce serait à tort que les premiers juges, en retenant que la propriété économique des brevets ne revenait pas à Monsieur ..., ne se sont pas prononcés sur la conséquence logique en découlant, à savoir que les brevets avaient fait l'objet d'un apport caché à la SOCIÉTÉ 1 par la société SOCIÉTÉ 2, et qu'ils n'ont pas procédé aux rectifications des bulletins en conséquence.

Le présent litige se résume à la question de savoir si la condition prévue par l'article 50bis (4) 1. LIR pour bénéficier de l'exonération partielle de la plus-value réalisée à l'occasion de la cession des brevets, telle que prévue à l'article 50bis (3) LIR, est remplie en l'espèce.

L'article 50bis LIR dispose en ses alinéas 3 et 4 ce qui suit:

« (3) La plus-value dégagée lors de la cession (...) d'un brevet (...) est exonérée à hauteur de 80 %. (...) ».

(4) « L'application des alinéas 1 à 3 du présent article est soumise aux conditions suivantes:

1. le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007; (...) ».

Il résulte des dispositions précitées que pour bénéficier de l'exonération partielle de 80 % de la plus-value dégagée lors de la cession d'un brevet prévue par l'article 50bis (3)

LIR, le contribuable doit justifier qu'il a constitué ou acquis le brevet après la date du 31 décembre 2007.

Il n'est pas contesté en cause que les brevets d'invention litigieux n'ont pas été constitués par la SOCIÉTÉ 1, mais par leur inventeur Monsieur ... qui a procédé à leur enregistrement en son propre nom en 2002 et 2003. Il s'ensuit que la SOCIÉTÉ 1, pour satisfaire à la condition de l'article 50bis (4) 1. LIR, doit partant avoir acquis les brevets litigieux et ce postérieurement à la date du 31 décembre 2007. L'appelante affirme en avoir fait l'acquisition de la part de Monsieur ... après la date du 31 décembre 2007 suivant convention de cession du 25 novembre 2009.

Le directeur a toutefois considéré que la SOCIÉTÉ 1 avait acquis la propriété des brevets litigieux bien avant la date du 31 décembre 2007 en s'appuyant à cet égard sur la circulaire LIR n°50bis/1 et le paragraphe 11 StAnpG concernant l'imputation personnelle de revenus et de biens qui pose comme principe que : *« Für die Zurechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften : (...) 4. Wirtschaftsgüter, die jemand in Eigenbesitz hat, werden dem Eigenbesitzer zugerechnet. Eigenbesitzer ist, wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt. »*.

La circulaire LIR n° 50bis/1 prévoit sous son titre 4 que : *« Les droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50bis L.I.R. ont pour point commun qu'ils confèrent à leur propriétaire un droit exclusif d'exploitation, un monopole, qui lui permet d'interdire toute exploitation du droit par un tiers sur le territoire protégé. Le propriétaire du droit peut décider d'exploiter lui-même le droit (que ce soit à titre exclusif ou non) ou de le commercialiser soit en le cédant à un tiers, soit en concédant des licences d'exploitation (exclusives ou non) à une ou, le cas échéant, à plusieurs autres personnes.*

En droit fiscal, l'appréciation des faits et circonstances se fait sur la base de critères économiques sous réserve d'un texte légal positif ne laissant aucune marge d'interprétation. L'idée à la base étant que des actions ou situations identiques du point de vue économique soient soumises au même traitement fiscal. En principe, la propriété juridique et la propriété économique d'un bien sont réunies dans la même main. Si tel n'est pas le cas, le paragraphe 11, numéro 4 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) prévoit que si une personne autre que le propriétaire juridique d'un bien (c'est-à-dire le propriétaire de droit au nom duquel le bien est officiellement acté) se comporte de manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien, ce bien lui est à attribuer aux fins de l'imposition. Partant, lorsque la propriété économique et la propriété juridique d'un bien incorporel ne se confondent pas, c'est le propriétaire économique qui est à considérer comme propriétaire dudit bien pour l'application de l'article 50bis L.I.R. (...) ».

Les premiers juges ont rappelé à juste titre dans ce contexte la jurisprudence aux termes de laquelle la juridiction saisie ne saurait s'arrêter aux seules formes juridiques choisies par les parties pour réaliser une opération déterminée, mais elle est appelée, au-delà de l'apparence juridique, à rechercher et à analyser la réalité économique recouverte par lesdites formes juridiques. En effet, il est de principe en droit fiscal que les faits et les actes juridiques doivent être interprétés et appréciés d'après des critères économiques. La définition du terme de *«Eigenbesitzer»* du paragraphe 11 StAnpG constitue un concept *sui generis* de nature fiscale, qui ne se recouvre pas avec les catégories du droit civil et il se dégage du terme en question que la loi envisage la situation d'un possesseur plutôt que d'un propriétaire juridique, de sorte qu'elle n'exige pas que tous les attributs du propriétaire soient réunis dans la personne de ce possesseur spécial. Pour le surplus, les qualifications juridiques

avancées par les parties ne sont retenues par le juge de l'impôt que dans la mesure où elles correspondent à l'intention réelle des parties.

Il s'ensuit que la notion de « *Eigenbesitzer* » vise en principe le propriétaire juridique d'un bien, à moins qu'il ne se dégage de la réalité économique que la propriété économique a été transférée à un tiers, hypothèse dans laquelle celui-ci est à considérer comme possesseur au sens du paragraphe 11 StAnpG.

Les premiers juges ont également rappelé à bon droit que l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de la procédure devant les juridictions administratives attribue la charge de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt au contribuable, de sorte que c'est à l'appelante que revient la charge d'établir qu'elle remplit les conditions d'application de l'article 50bis (4) 1. LIR.

La partie appelante estime qu'elle répond auxdites conditions et plus précisément à celle tenant à l'acquisition des brevets postérieurement à la date du 31 décembre 2007 en se fondant sur la convention de cession conclue avec Monsieur ... en date du 25 novembre 2009.

Il se dégage des pièces soumises à la Cour que le titulaire des brevets, Monsieur ..., a cédé les brevets suivant convention de cession du 25 novembre 2009 à la SOCIÉTÉ 1 pour le prix de ... euros. Cette dernière a procédé deux semaines plus tard à la cession desdits brevets à la société SOCIÉTÉ 3, suivant « *Patent Purchase Agreement* » du 15 décembre 2009, pour le prix de ... euros, ce prix de vente ayant ensuite été réduit à ... euros suite à un avenant au contrat de cession.

S'agissant de la convention de cession conclue le 25 novembre 2009 entre la SOCIÉTÉ 1 et Monsieur ..., les parties font expressément référence, en préambule de la convention, au contrat de travail du 1^{er} février 2002 par lequel Monsieur ... avait été embauché par la SOCIÉTÉ 1 du 1^{er} février 2002 au 31 mars 2007, aux termes duquel toute invention, amélioration technique et propriété intellectuelle développée par Monsieur ... dans l'exercice de ses fonctions et dans le cadre du contrat d'emploi deviendrait la propriété de la SOCIÉTÉ 1, ainsi qu'au système de caméra que Monsieur ... a inventé pendant qu'il était employé par la SOCIÉTÉ 1 et pour lequel il a enregistré en son propre nom les brevets européen, américain et canadien, pour en tirer la conclusion que la SOCIÉTÉ 1, conformément audit contrat de travail, devrait être le propriétaire exclusif de tous les droits relatifs à ces brevets, de sorte à convenir en conséquence du transfert des brevets de Monsieur ... à la SOCIÉTÉ 1 conformément aux termes du contrat de travail. Ladite convention stipule encore que la SOCIÉTÉ 1 rembourse à Monsieur ... tous les frais et dépenses relatifs à l'enregistrement et au dépôt des brevets et que la cession des droits de brevet sera exécutée aux environs du 27 novembre 2009.

Au-delà de la question de la valeur juridique à accorder au préambule d'une convention, telle que soulevée par l'appelante, la Cour est cependant amenée à rappeler qu'en cas de litige, le juge recourt au préambule pour déterminer l'intention commune des parties, dès lors que le préambule sert en règle générale à consigner l'intention des parties au contrat et les circonstances dans lesquelles ce dernier voit le jour.

Or, le préambule de la convention de cession du 25 novembre 2009 énonce clairement les intentions et les buts des parties contractantes, de sorte que la Cour est amenée à partager la conclusion des premiers juges d'après lesquels ladite convention a été conclue dans le but de rectifier sinon régulariser le fait que l'invention n'avait pas été enregistrée au

nom de la SOCIÉTÉ 1, tel que cela aurait pourtant dû être le cas en vertu du contrat de travail conclu entre Monsieur ... et la SOCIÉTÉ 1, de sorte qu'elle visait la réunion en une même personne, à savoir dans le chef de la SOCIÉTÉ 1, de la propriété juridique, telle qu'elle ressortait *prima facie* des brevets déposés, désignant comme inventeur Monsieur ..., et de la propriété économique desdits brevets, telle qu'elle fut convenue entre Monsieur ... et son employeur, la SOCIÉTÉ 1 au moment de la signature du contrat de travail. Cette conclusion est encore corroborée par le fait que la convention du 25 novembre 2009 ne comporte pas la fixation d'un prix de vente, mais parle seulement d'un remboursement à Monsieur ... des frais relatifs à l'enregistrement et le dépôt des brevets. D'autre part, le fait que Monsieur ... ait consenti à céder les brevets à la SOCIÉTÉ 1 contre le seul remboursement de ses frais s'élevant à ... euros, alors que ces mêmes brevets allaient être cédés deux semaines plus tard pour le prix final de ... euros, constitue également un indice de nature à conforter cette analyse.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'argumentation de la partie appelante, déjà soulevée en première instance, selon laquelle la clause 14 figurant au contrat de travail qu'elle avait conclu avec Monsieur ... stipulant que toutes les inventions que ce dernier allait développer dans le cadre de son contrat de travail allaient devenir la propriété exclusive de l'employeur qui aura le droit exclusif de les faire protéger et d'en retirer tous les bénéfices, serait sans incidence au motif qu'il ne s'agirait que d'une clause standard et qu'elle ne viserait pas les brevets litigieux puisque ceux-ci n'auraient pas été développés par Monsieur ... dans le cadre de son travail ayant consisté dans le pilotage d'un avion qui serait étranger au développement d'une caméra aérienne. En effet, aux yeux de la Cour, non seulement le travail de pilote pour le compte d'une entreprise spécialisée dans la photographie aérienne n'est guère incompatible avec le développement et le perfectionnement de caméras aériennes, mais en plus le contrat de travail parle *expressis verbis* des inventions que le salarié viendrait à faire dans le cadre de son travail. En outre, cette thèse de l'appelante est en flagrante contradiction avec les termes mêmes de la convention de cession du 25 novembre 2009 qui se réfère expressément à cette clause 14 du contrat de travail ainsi qu'à l'invention concernant le dispositif pourvu de modules de caméra en question.

La Cour ne saurait non plus accueillir l'argumentation de l'appelante selon laquelle l'administration des Contributions directes, en attribuant la propriété économique des brevets à la SOCIÉTÉ 1 pour l'application de l'article 50bis LIR, aurait méconnu sa propre circulaire prévoyant que pour qu'un bien soit attribué aux fins d'imposition au propriétaire économique, ce dernier devrait se comporter d'une manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien. En effet, d'un côté, il convient de rappeler que les circulaires du directeur s'adressent aux fonctionnaires quant à la manière d'interpréter les textes de loi en vigueur, sans pouvoir fixer des règles nouvelles. Elles n'ont pas de caractère légal. Les contribuables ne peuvent partant contester la légalité d'une décision par le motif de sa contrariété à une circulaire. D'un autre côté, s'il est vrai que la circulaire LIR n° 50bis/1 énonce qu'un bien incorporel est à attribuer aux fins de l'imposition au propriétaire économique lorsque celui-ci se comporte de manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer du bien, il ne s'agit que d'une manière d'interprétation, sans que celle-ci soit nécessairement la seule. Il s'ensuit que l'appelante ne saurait utilement se prévaloir de ladite circulaire pour soutenir que l'administration aurait dû démontrer que la SOCIÉTÉ 1 avait empêché Monsieur ... de disposer de ses biens.

En réalité, dans sa décision sous analyse, le directeur a constaté que Monsieur ... ne s'est jamais servi personnellement des brevets d'invention litigieux, mais qu'il les a depuis

toujours mis à la pleine disposition de la SOCIÉTÉ 1 qui les a utilisés à des fins commerciales pour en conclure que la propriété économique des brevets devrait revenir à cette dernière. Ce constat du directeur n'a pas été utilement remis en cause par l'appelante et il ne ressort d'ailleurs d'aucun élément du dossier que Monsieur ..., mis à part le fait d'être le titulaire des brevets, se serait comporté comme le détenteur exclusif, et partant comme le propriétaire économique de l'invention litigieuse, contrairement à la SOCIÉTÉ 1 qui, en vertu de la clause 14 du contrat de travail conclu avec Monsieur ..., et partant avec l'accord de celui-ci, a interdit à ce dernier toute aspiration de devenir propriétaire des inventions qu'il serait amené à développer dans le cadre de son travail et qui s'est dès lors arrogé le droit exclusif sur la propriété juridique et surtout économique de l'invention en question et des brevets afférents.

Si l'appelante fait encore valoir que l'invention aurait été utilisée essentiellement par sa société mère, la société SOCIÉTÉ 2, et dans une moindre mesure par elle-même, tout en affirmant que la société SOCIÉTÉ 2 aurait contribué exclusivement aux frais de développement, de perfectionnement et de mise au point de l'invention pour un montant total de ... euros, cette circonstance n'est pas non plus de nature à invalider l'analyse retenue ci-dessus, dès lors que rien n'empêchait la SOCIÉTÉ 1 de faire un usage non exclusif des brevets et mettre à disposition de sa société mère les droits relatifs aux brevets, étant relevé que l'on est ici en présence d'un groupe de sociétés familial, l'inventeur des brevets, Monsieur ..., étant un des trois actionnaires de la société SOCIÉTÉ 2, laquelle détient 100 % du capital social de la SOCIÉTÉ 1.

Dans ces conditions, le directeur a pu à juste titre retenir que la propriété juridique et la propriété économique des brevets ne se trouvaient pas entre les mêmes mains et que la propriété économique au sens du paragraphe 11 StAnpG des brevets était à attribuer à la SOCIÉTÉ 1, dès qu'elle a commencé à les utiliser et ce depuis l'enregistrement des brevets en 2002 et 2003 et partant bien avant la date du 31 décembre 2007, telle que prévue par l'article 50*bis* (4) 1. LIR.

Il résulte de ce qui précède que l'appelante n'a pas plus en appel qu'en première instance rapporté la preuve qu'elle avait acquis la propriété des brevets seulement après la date du 31 décembre 2007, de sorte que c'est à bon droit que l'exonération partielle de 80 % de l'article 50*bis* (3) LIR lui a été refusée.

Il convient dès lors encore de prendre position par rapport à l'argumentation invoquée à titre subsidiaire par la partie appelante, pour le cas où la propriété économique des brevets serait retenue dans son chef. Elle estime que dans ce cas, il y a lieu de tenir compte des frais de développement des brevets d'un montant de ... euros que la société SOCIÉTÉ 2 aurait exposés et qui devraient être considérés comme des apports cachés et se répercuter dans ses bilans fiscaux.

Le délégué du gouvernement estime, pour sa part, que ce moyen de l'appelante devrait être écarté des débats en ce qu'il constituerait une demande nouvelle en instance d'appel, prohibée par l'article 41 (2) de la loi précitée du 21 juin 1999.

Ce moyen d'irrecevabilité est cependant à rejeter, étant donné que par demande nouvelle en instance d'appel on entend la demande qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois devant la Cour à l'appui d'une prétention. Aux yeux de la Cour, l'argumentation soulevée par l'appelante s'analyse non pas en une demande nouvelle,

mais en un moyen nouveau à l'appui de sa demande de réformation, sinon d'annulation de la décision directoriale déferée afin de voir réduire la cote d'impôt mise à sa charge. Par voie de conséquence, ce moyen de l'appelante ne rentre pas dans le champ de la prohibition des demandes nouvelles en appel prévue par ledit article 41 (2).

Pour fonder son argumentation, la partie appelante verse un ensemble de diverses pièces et plus précisément des factures adressées à la société SOCIÉTÉ 2, lesquelles sont censées documenter des frais engagés par celle-ci dans le cadre du développement des brevets et qui se rapportent aux années 2003 à 2009.

La Cour se doit tout d'abord de constater que la partie appelante se contente de verser ces pièces en vrac avec un tableau récapitulatif intitulé « *Factures fournisseurs 2002 à 2009 pour développement caméra digitale* » (pièce n° 22), parmi lesquelles l'on retrouve des factures relatives à des frais généraux, de publicité, de consultance, de frais de personnel et de voyages. Si, ces factures semblent certes être liées à une activité de production, de développement et de commercialisation de caméras, le fait de soumettre à la Cour un ensemble de plusieurs centaines de pages de documents qui, bien qu'accompagné d'un tableau récapitulatif ou inventaire, n'est pas détaillé ou explicité par un quelconque développement écrit, ne permet point, en l'état, à la Cour d'en dégager la preuve concrète que ces factures soient représentatives des frais de développement de l'invention en cause, lesquels frais sont, de surcroît, pour la majeure partie postérieurs à la date du dépôt des brevets en question et ne sauraient partant être considérés comme des dépenses engagées pour la constitution des droits de propriété intellectuelle dont s'agit.

En effet, comme cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, la mise à disposition, en vrac, de pièces diverses n'est pas de nature à établir en tout état de cause la preuve requise, le rôle du juge administratif ne consistant pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en examinant l'intégralité du dossier afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie concernée et en particulier de faire œuvre comptable en lieu et place du contribuable.

Cela dit, même à supposer que les frais ainsi exposés par la société SOCIÉTÉ 2 constituent des frais de développement et de mise au point de l'invention, l'appelante ayant affirmé que l'invention aurait été utilisée essentiellement par la société SOCIÉTÉ 2, la Cour constate que la SOCIÉTÉ 1, afin de pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale partielle de la plus-value réalisée sur la cession des brevets à la société SOCIÉTÉ 3, se prévaut de la convention de cession desdits brevets conclue avec Monsieur ... le 25 novembre 2009 moyennant remboursement des frais de dépôt des brevets d'un montant de ... euros, alors que deux semaines plus tard, elle a cédé ces mêmes brevets à la société SOCIÉTÉ 3 pour le prix final de ... euros. Si, au vu de ces éléments, le bureau d'imposition a ainsi légitimement pu s'interroger sur les raisons qui ont amené Monsieur ... à céder ses brevets à la SOCIÉTÉ 1, si ce n'est de pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale partielle de 80 % de la plus-value dégagée de la cession des brevets telle que prévue par l'article 50*bis* (3) LIR, de sorte à considérer ce montage financier comme abus de droit au sens du paragraphe 6 StAnpG, il y a lieu d'admettre que la société appelante a ainsi opté pour une voie et elle ne saurait partant revenir sur son choix, en invoquant la thèse d'un apport caché ou d'une société de fait, pour le cas où elle n'obtiendrait pas gain de cause, dès lors que cette argumentation non seulement n'est pas répercutée dans les écritures comptables et ne correspond pas à la réalité, mais en plus ces frais n'ont pas été exposés par la SOCIÉTÉ 1 mais par la société SOCIÉTÉ 2, de sorte que l'appelante ne saurait invoquer ces frais à son propre compte.

L'appel laisse partant d'être justifié et le jugement dont appel est à confirmer.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante,
partant, confirme le jugement entrepris,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative